

Nachweis des Mietmarktes und Phantasiemiete

Replik zu *Pröll*, ÖStZ 2020, 91

CHRISTIAN PRODINGER*)



***Pröll*¹⁾ hat sich zum wiederholten Male mit der Frage des Mietmarktes und der Errechnung einer Renditemiete befasst. Einige Aussagen sollen kurz beleuchtet werden.²⁾**

1. Nachweis des Mietmarktes

Pröll stellt zunächst richtig dar, dass nach der Judikatur des VwGH eine Vermietung an den Gesellschafter jedenfalls dann anzuerkennen ist, wenn nachgewiesen werden kann, dass ein „funktionierender Mietmarkt“ existiert. Ebenso ist richtig, dass nach der Judikatur die Beweislast für den Nachweis beim Steuerpflichtigen liegen soll.

Als Ausfluss dieser Verpflichtung geht der Autor davon aus, dass der Abgabenbehörde adäquate Unterlagen (Kaufverträge, Mietverträge, Baurechtsverträge, Bau- und Ausstattungsbeschreibungen, Baupläne, Flächenaufstellungen etc) von fremden dritten Immobilieninvestoren beizubringen sind. Das Zahlenmaterial (zB Anschaffungskosten und Baukosten) habe der Steuerpflichtige lückenlos offenzulegen. Somit sei eine von der Literatur geforderte „Mithilfe“ der Behörde abzulehnen.

Diese Überlegungen erinnern in ihrer Auswirkung an die jüngst in der Literatur publizierten Überlegungen zu „*guilty by association*“.³⁾ Vergleicht man den Fall mit der Errichtung von Bürogebäuden mit einer Vielzahl von Büroeinheiten, bei denen also die Nähe zur privaten Verwendung *ex definitione* nicht gegeben ist, so zeigt sich, dass auch hier ein Nachweis der geforderten Art nicht möglich wäre.⁴⁾ Möglich wird nur sein, die Anschaffungskosten des Grund und Bodens nachzuweisen, da hier das Grundbuch als öffentliches Buch Einsichtsmöglichkeiten gibt. Wie der Steuerpflichtige die Herstellungskosten eines Gebäudes, das ein fremder dritter Steuerpflichtiger errichtet hat, nachweisen soll, ist unergründlich. Gleiches gilt für Mietverträge. Bauausstattungen könnten allenfalls aus Werbematerial abgeleitet werden, wenn die Vermietung öffentlich beworben wird, was auch nicht der Fall sein muss. Hinsichtlich der Miethöhe wird von der Finanzverwaltung der Ansatz von Angebotsmieten abgelehnt, da diese meisthin nicht zum richtigen Preis führen.⁵⁾ Die Miethöhe kann aber dem Steuerpflichtigen nicht bekannt sein.

Selbst wenn man argumentieren wollte, dass sich ein fremdüblicher Immobilieninvestor am Markt informieren muss, da er ansonsten keine übliche wirtschaftliche Tätigkeit durchführt, führt dies wohl zu nichts: Es ist lebensfremd anzunehmen, dass sich Inves-

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) *Pröll*, Nachweis des „funktionierenden Mietmarktes“ durch Verrechnung einer marktfermen Phantasiemiete? ÖStZ 2020, 91.

2) Auf eine nochmalige Zitierung aller Judikate und Literaturfundstellen wird verzichtet.

3) *Rosenberger*, *Guilty by association*? ÖStZ 2019, 593.

4) Wird an fremde Dritte vermietet, wird es einen derartigen Nachweis auch nicht brauchen; der Nachweis der Fremdüblichkeit dient aber der Gleichsetzung mit Geschäften mit fremden Dritten und ist keine Strafbesteuerung.

5) Dagegen wurde argumentiert, dass man zum einen mit einem Sicherheitsabschlag sehr wohl in einer ausreichenden Schätzungsbreite landen wird und dass es zum anderen eben keine öffentlichen Bücher für Mieten gäbe. Allerdings müsste die Finanzverwaltung über entsprechende Daten verfügen.

toren detaillierte Unterlagen ihrer Konkurrenz besorgen und besorgen müssen, bevor sie am Markt tätig sind. Der Markt kann daher nur insoweit eingeschätzt werden, als etwa bemerkt wird, dass Investoren Immobilien bestimmter Größe in bestimmten Gegenden errichten und vermieten. Allenfalls kann über Angebote eine Höhe des Mietzinses geschätzt werden. Ein Mehr an Informationen kann der Investor wohl kaum einholen.

Daraus ergibt sich, dass ein Beweis eines funktionierenden Mietenmarktes in der geforderten Art und ohne Zugriff auf Datenmaterial etwa der Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen – und zwar auch dann, wenn eine private und allenfalls nicht fremdübliche Verwendung gar nicht zur Diskussion steht – schlechthin nicht möglich sein kann. Allerdings gilt auch im Steuerrecht: „*Ultra posse nemo tenetur.*“

Im Ergebnis wird daher mit dem „*funktionierenden Mietenmarkt*“ eine Beweismöglichkeit geschaffen, die allerdings *per se* zur Unmöglichkeit des Nachweises führt. Die vom VwGH aus Sicht des Steuerpflichtigen positiv entschiedenen Fälle betreffen auch nur Sachverhalte, in denen die Existenz eines Mietenmarktes unwidersprochen behauptet wurde und der VwGH davon ausgegangen ist, dass sich bei sozusagen geglücktem Nachweis bestimmte – durchaus folgerichtige – Schlussfolgerungen ergäben.

Der Punkt ist also, dass gar nicht mehr fraglich ist, ob es tatsächlich einen Markt für die Errichtung und Vermietung von gediegenen Einfamilienhäusern gibt. Dem Steuerpflichtigen kann ein derartiger Nachweis der geforderten Form ohnedies nicht gelingen, sodass weitere Diskussionen entbehrlich sind.

Bedenkt man, dass die entsprechenden Diskussionen über die Einstufung von Vermietungen an den Gesellschafter nunmehr weit über zehn Jahre laufen, muss überlegt werden, ob nicht irgendwann in diesem Bereich eine gewisse Rechtssicherheit eintreten sollte.

2. Zahlung einer „überhöhten“ Renditemiete

Pröll vertritt die Auffassung, dass die Vereinbarung einer vom Marktniveau abgekoppelten Phantasiemiete keine Bedeutung für das Beweisthema eines Mietenmarktes haben kann. Dem ist sicherlich beizupflichten. Der Autor lehnt aber auch die Auffassung ab, wonach eine Zuordnung der Immobilie zum betrieblichen Bereich zu erfolgen habe, wenn die Renditemiete vom Gesellschafter bezahlt wird, obwohl sie am Markt nicht erzielbar ist.

Einerseits kann man dies durchaus im Rahmen einer persönlichen Meinung⁶⁾ vertreten. Man kann auch argumentieren, dass die Vereinbarung einer zu hohen Miete gerade gegen die Fremdüblichkeit spricht und der Vermieter das Risiko akzeptieren muss, dass diese Miete nicht immer bezahlt wird. Andererseits darf nicht übersehen werden, dass jedenfalls aus Sicht des Vermieters die Investitionsentscheidung insofern vernünftig ist, als die Investition in einem betriebswirtschaftlich sinnvollen Maß rentierlich ist.

Allerdings scheint die Meinung von *Pröll* wohl in direktem Gegensatz zur Auffassung des VwGH zu stehen: Schon vor der – neuen – Judikaturlinie des Nachweises eines Mietenmarktes hat der VwGH judiziert, dass eine sogenannte Wurzelausschüttung, also das Verschieben der Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft, dann nicht stattfindet, wenn die abstrakt errechnete Renditemiete, die sich eben aus dem Renditeinteresse des Vermieters ergibt, vom Mieter auch bezahlt wird. Somit ergeben sich aus dieser Zuordnung die entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen.

⁶⁾ Siehe *Pröll*, ÖStZ 2020, 91.

Umsatzsteuerlich kann daher die Wurzelausschüttung mangels Annahme nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen. Ebenso kann § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht zur Anwendung gelangen. Übrig bleiben würde daher nur das Argument, die Miete wäre nicht fremdüblich, sodass insgesamt kein fremdübliches Verhalten vorläge. Allerdings wurde zum einen schon vom VwGH judiziert, dass auf das Gesamtbild der Verhältnisse und nicht allein auf die Miete abzustellen ist, zum anderen wurde stets nur eine zu niedrige Miete moniert, und zum letzten scheint nach den Grundzielen des Unionsrechts ein bloßes Synallagma zwischen Vermietung und Miete als ausreichend.⁷⁾

Die Auffassung von *Pröll* widerspricht wohl der ständigen Judikatur des VwGH; beiläufig wurde diese Judikaturlinie auch vom BMF sowohl in der alten als auch in der neuen Fassung der KStR durchaus übernommen.

3. Höhe der Renditemiete

Interessierend ist hier insbesondere, dass nach dem VwGH bloß auf den Mietertrag abzustellen ist und andere Effekte, im Wesentlichen Wertsteigerungen, außer Acht zu lassen sind. Daraus leitet *Pröll* nun ab, dass der (reine) Renditezinssatz deutlich über dem Liegenschaftszinssatz liegen muss.

Nunmehr führt die Meinung des VwGH wohl zu einer an betriebswirtschaftlichen Überlegungen und an den Auswirkungen des realen Lebens vorbeigehenden rein „steuerlichen“ Betrachtungsweise. Jeder Immobilieninvestor, der die Immobilie langfristig vermieten will, wird auch potenzielle Risiken, insbesondere aber auch Chancen auf Wertsteigerungen der Immobilie im Auge haben. Wenn durchaus zu Recht auf den fremdüblichen Immobilieninvestor abgestellt wird, ist nicht verständlich, warum gerade dieser Aspekt eines fremdüblichen Verhaltens ignoriert wird.

Verständlich wird die Judikatur des VwGH, insbesondere zur Bandbreite einer Verzinsung von 3 % bis 5 %, gemessen an den Ausführungen von *Pröll* im besprochenen Artikel und in diversen Vorartikeln zu angeblich wissenschaftlichen komplexen Berechnungsmethoden dann, wenn man erkennt, dass der VwGH an einer einfachen und praktikablen Berechnungsmethode interessiert war.

Es soll nicht auf komplexe Methoden wie das „umgekehrte Ertragswertverfahren“ und sonstige Ableitungen abgestellt werden, sondern vielmehr ausgehend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten nach der Praktikermethode einfach ein bestimmter Prozentsatz angewendet werden. Die Range dieses Prozentsatzes gibt der VwGH dabei offensichtlich nach üblichen Erfahrungswerten an, wobei – wie auch *Pröll* zu Recht erkennt – einerseits der Zinsbereich nicht fix ist, und andererseits auch innerhalb dieses Bereiches die Ermittlung des Zinssatzes geschehen muss.

Somit scheinen aber diese Fragen geklärt, und es ist für Annahmen von weit höheren Zinssätzen etc in der praktischen Anwendung auf Basis des vom VwGH interpretierten Steuerrechts kein Platz.



Auf den Punkt gebracht

- Die von *Pröll*⁸⁾ verlangten Nachweispflichten hinsichtlich eines „funktionierenden Mietenmarktes“ können vom Steuerpflichtigen allein schlechthin nicht erbracht werden. Dies gilt nicht nur für die Vermietung von Wohnimmobilien an den Gesellschafter, sondern generell für alle Vermietungen. Ohne Verwertung von Daten, die etwa die Finanzverwaltung zur Verfügung haben müsste, wird dem Steuerpflichtigen mehr auferlegt, als ihm möglich ist.

⁷⁾ Vgl dazu *Prodinger*, Höhe des Entgelts bei Vermietung an Gesellschafter, SWK 29/2019, 1281.

⁸⁾ *Pröll*, ÖStZ 2020, 91.

- Durch die Zahlung einer Renditemiete, die dem Renditeinteresse des Steuerpflichtigen entspricht, selbst wenn diese am Markt nicht erzielbar ist, wird – entgegen *Pröll* – auf Basis der Judikatur des VwGH die Verschiebung der Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich vermieden; die Vermietung ist daher insofern auch umsatzsteuerlich anzuerkennen.
- Hinsichtlich der Höhe der Renditemiete wurden vom VwGH Überlegungen angestellt, die offensichtlich vereinfachend sind, immerhin aber eine Errechnung der Miete mit größerer Rechtssicherheit ermöglichen. Überlegungen, diese Miete wegen der mangelnden Einpreisung etwa von Wertsteigerungen deutlich erhöhen zu müssen, widersprechen daher dieser Judikaturlinie.

Unentgeltliche Vermögensübertragung

Vorbehaltsfruchtgenuss mit Vereinbarung einer Substanzabgeltung

Eine kritische Würdigung der Gebührenpflicht

PATRICK LEYRER / ERIK PINETZ*)



Das BFG¹⁾ hatte kürzlich über die gebührenrechtliche Behandlung eines praktisch häufig vorkommenden Modells zur Vermögensnachfolge bei Immobilien zu entscheiden. Im Zuge der Schenkung einer Immobilie an die nächste Generation wurde ein Vorbehaltsfruchtgenuss vereinbart, der wiederum ua – zur Sicherstellung der Abschreibung²⁾ – die Verpflichtung zur Leistung einer Substanzabgeltung beinhaltet. Das BFG ging dabei von einer Gebührenpflicht des kapitalisierten Wertes der Substanzabgeltung bzw. der Bewirtschaftungskosten als Gegenleistung für die selbständige Einräumung des Fruchtgenussrechts gemäß § 33 TP 9 GebG aus. Zudem sei die Befreiungsvorschrift des § 15 Abs 3 GebG nicht anwendbar, weil zwei selbständige Rechtsgeschäfte vorliegen (Schenkungs und Einräumung eines Fruchtgenussrechts). *Patrick Leyrer* und *Erik Pinetz* unterziehen die Entscheidung einer kritischen Würdigung.³⁾



1. Sachverhalt und Entscheidung des BFG

Der Entscheidung des BFG⁴⁾ lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Vater übertrug Ende 2015 seiner Tochter unentgeltlich eine Liegenschaft (Schenkungs der Liegenschaft). Im Zuge der Liegenschaftsübertragung behielt sich der Vater das lebenslängliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft vor. Der Notariatsakt beinhaltete zur Sicherstellung der Abschreibung an der Liegenschaft zudem auch die Leistung einer Substanzabgeltung sowie die Übernahme von Betriebskosten durch

*) Dr. Patrick *Leyrer*, MSc (WU) ist Steuerberater bei der TRUST Treuhand- und Steuerberatung GmbH in Wien sowie Lehrbeauftragter am Institut für Revisions-, Treuhand und Rechnungswesen an der WU Wien. Dr. Erik *Pinetz*, LL.M., MSc ist Rechtsanwaltsanwarter und Steuerberater sowie Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

¹⁾ BFG 29. 10. 2019, RV/7102945/2018.

²⁾ Rz 113a EStR.

³⁾ Zur steuerlichen Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen allgemein siehe *Leyrer*, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen (2020).

⁴⁾ BFG 29. 10. 2019, RV/7102945/2018.